

機関番号：3 2 6 1 2

研究種目：若手研究 (B)

研究期間：2009～2010

課題番号：2 1 7 3 0 3 8 5

研究課題名 (和文) 移転価格税制における 2 国間事前確認制度 (BAPA) の研究

研究課題名 (英文) The research of Bilateral Advanced Pricing Agreements (BAPA) in transfer pricing taxation

研究代表者

村上 裕太郎 (MURAKAMI YUTARO)

慶應義塾大学・大学院経営管理研究科・准教授

研究者番号：3 0 4 3 4 5 9 1

研究成果の概要 (和文): 本研究では、これまでの研究で外生的に取り扱われてきた 2 国間事前確認制度 (BAPA) における移転価格の決定メカニズムを考察することにより、「BAPA によって決定される移転価格はどのような水準に決定され、どのような性質をもつか」について、明らかにした。この研究成果は、税実務において、多国籍企業が BAPA を申請するかどうかの 1 つの判断基準を与えることができるという点において、非常に重要な意義を持つと思われる。

研究成果の概要 (英文): This research has investigated what is the level of the transfer price in BAPA and how it is affected by some economic variables by internalizing the decision mechanism in BAPA. This evidence must be important, because it provides the criteria whether firms apply to BAPA in a tax practical business.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2009年度	1,300,000	390,000	1,690,000
2010年度	800,000	240,000	1,040,000
年度			
年度			
年度			
総計	2,100,000	630,000	2,730,000

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：税務会計、移転価格、ゲーム理論

1. 研究開始当初の背景

近年わが国において、経済のグローバル化が急速に進展し、多国籍企業などによる国境を越えた多様な経済行動が生じている。これに伴い、国内の税制・税務行政のあり方が他国の税制・税務執行に大きな影響を与えるなど、税務行政を取り巻く環境は大きく変化し

ている。そして、各国の課税当局にとっては、このような環境の変化に伴い発生する国際的な租税回避や二重課税のリスクの排除などが大きな課題となっている。

多国籍企業が行う国際的な租税回避の 1 つに、多国籍企業グループ内 (通常関連会社間) で内部取引価格を操作することによって、

企業グループ全体の課税所得を恣意的に配分する例がある。例えば、国内よりも低い法人税率に直面する海外グループ企業が存在する場合、当該企業から国内企業に対して市場価格よりも高い取引価格を設定することにより、国内企業の所得を圧縮し、海外企業の所得が増加する。その結果、国内課税当局の税収は減少、海外課税当局の税収は増加、グループ企業全体での法人税引後所得は増加することになる。

上記のような国際的租税回避行動を排除するため、世界各国で移転価格税制が導入されている。移転価格税制とは、グループ企業の内部取引価格を独立企業間価格(独立した第三者との取引価格)で計算しなおすことにより、租税回避を排除しようとするものである。わが国においては、租税特別措置法66条の4(国外関連者との取引に係る課税の特例)及び関連する施行令を総称して移転価格税制と呼ぶ。この移転価格税制は整備されつつあるものの、いまだに多国籍企業にとっての課税リスクは大きなものとなっている。1つめのリスクは、納税者が税務署に移転価格を否認されるリスクであり、もう1つは、1度課税された所得に対して国内外で2度課税される二重課税のリスクである。このような移転価格更正リスク及び二重課税リスクを回避する重要な手法として、事前確認制度(Advance Pricing Agreement: APA)というものが存在する。

APAとは、企業が国外関連者と取引を行う際、その取引に係る移転価格に関して、企業が採用する独立企業間価格及びその算定方法の妥当性を課税当局から事前に確認を受けるものである。企業はこの事前確認制度を利用することにより、移転価格調査の結果もたらされる更正リスク等の不確実性を排除し、予見可能性を確保することが可

能となる。また、2国間事前確認制度(Bilateral Advance Pricing Agreement: BAPA)とは、2カ国の課税当局から移転価格についての確認を受ける制度であり、2国間で相互協議を行うことによって移転価格を決定するため、国際的な二重課税を排除することが可能となる。国税庁レポート2008によると、わが国における移転価格に関するBAPAの件数は、平成18年7月から平成19年6月までの1年間で140件となっており、10年前の約6倍に増加している。

このようにBAPAの重要性は増しているものの、理論的に分析を行っている研究は以下の2点しか存在しない。Tomohara(2004)は、企業と2国政府がある移転価格について合意した後で企業が意思決定を行うモデルを定式化し、BAPAのもとでも企業の生産が非効率になることを示している。また、De Waegenare et al.(2007)は、企業と課税当局との間に情報の非対称性があるモデルを用いて、企業がどのようなケースでBAPAを申請するか、またBAPAがコンプライアンス・コストを増加させる可能性があることを示している。

2. 研究の目的

本研究では、これまでの研究で外生的に取り扱われてきた2国間事前確認制度における移転価格の決定メカニズムを考察することにより、「BAPAによって決定される移転価格はどのような水準に決定され、どのような性質をもつか」について、研究期間内に以下の点を明らかにしていく。平成21年度は、国内及び海外の課税当局が多国籍企業の行動原理を織り込んで、交渉により移転価格を決定する経済理論モデルを定式化する。次に、この交渉移転価格について比較静学を行い、課税当局の交渉力や市場規模、2国間の税率

差によってどのような影響を受けるかを分析する。さらに、Baldenius et al. (2004)を参考に、多国籍企業が申告移転価格と取引移転価格を分離させるモデル (Decoupling モデル) と一致させるモデル (Conformity モデル) を定式化し、各々のモデルを比較する。Decoupling モデルと Conformity モデルにおける多国籍企業の税引後キャッシュ・フローの差 (Conformity のコスト) を求めることによって、「どのような状況下で企業が租税回避行動を行いやすいか」を理論的に示すことが可能となる。平成 22 年度は、多国籍企業と課税当局の間に情報の非対称性が存在するモデルを構築する。

3. 研究の方法

最初は、移転価格税制 (とりわけBAPA) を扱った理論及び実証文献を調査し、それらの文献の論点を整理した。理論文献については、先述したTomohara (2004)とWaegenare et al. (2007)の2つが本研究と密接に関わっているため、この2文献を詳細にサーベイすることから開始した。実証論文については、APA及びBAPAに関するものが存在していないため、通常の移転価格税制に関するものを中心にサーベイした。

その後、Tomohara (2004)及びWaegenare et al. (2007)で外生的に取り扱われていたBAPAによって決定される移転価格をモデル化した。モデル化の方法として、税収を最大化する課税当局が多国籍企業の行動原理を織り込んで、ナッシュ交渉解等により移転価格を決定する場合、実際に決定される移転価格はどのような水準か、またそこで決定された移転価格はどのような変数によって影響を受けるのかについて分析を行った。

4. 研究成果

平成 22 年 7 月に出版された太田康広編著『分析的会計研究～企業会計のモデル分析～』の第 9 章「移転価格税制における二国間事前確認制度 (BAPA) のモデル分析」を執筆した。さらに、平成 22 年 8 月にサンフランシスコで開催されたアメリカ会計学会 (2010 AAA Annual Meeting) で学会報告をした。この学会は、会計学では世界一権威のある学会であり、討論者は当該分野で世界トップクラスの業績を残している Richard Sansing であったため、大変貴重なコメントをいただいた。その後、2 本目の論文を書き、それを日本会計研究学会およびマレーシアで開催された 2nd INTERNATIONAL CONFERENCE on BUSINESS and ECONOMIC RESEARCH にて報告した。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[学会発表](計 3 件)

村上裕太郎、“Conformity or Decoupling: A Comparative Analysis on Different Tax Regimes”、2nd INTERNATIONAL CONFERENCE on BUSINESS and ECONOMIC RESEARCH、2011 年 3 月 15 日、Langkawi、Malaysia

村上裕太郎、「会計利益と課税所得の一致の程度と価値関連性に関する比較ゲーム分析」日本会計研究学会第 69 回大会、2010 年 9 月 8 日、東洋大学

村上裕太郎、“Negotiation in Bilateral Advanced Pricing Agreements (BAPAs)”、American Accounting Association, 2010 Annual Meeting、2010 年 8 月 3 日、San Francisco

〔図書〕(計1件)

太田康広編著、中央経済社、『分析的会計研究』、2010年、247-273頁

6. 研究組織

(1) 研究代表者

村上 裕太郎 (MURAKAMI YUTARO)
慶應義塾大学・大学院経営管理研究科・准教授

研究者番号：30434591

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

なし